
Datum: 11.07.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3697/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0711.7K3697.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob der Klägerin für den Erwerb eines zweiten Objektes Eigenheimzulage zusteht, wenn der Ehemann nach Vertragsabschluss und vor Übergabe verstirbt. 1 2
- Die Klägerin und ihr Ehemann G lebten seit 1974 in dem ihnen zu je 1/2 gehörenden Einfamilienhaus in S, für das sie die Absetzungen nach § 7b Einkommensteuergesetz (EStG) in Anspruch genommen hatten. 3
- Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 19. Dezember 1997 kauften sie von den Eheleuten P für 405.000 DM das ebenfalls mit einem Einfamilienhaus bebaute Grundstück in E, zu je 1/2 Miteigentumsanteil. Der Kaufpreis sollte frühestens am 1. Mai 1998 (Streitjahr) fällig sein, wobei der Notar beauftragt wurde, zuvor die Einzelheiten der Zahlung mitzuteilen. Der Übergang von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr war ebenfalls für den 1. Mai 1998, frühestens jedoch den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung vereinbart. In dem Vertrag wurde die Auflassung erklärt und zugunsten der Eheleute G eine Auflassungsvormerkung bewilligt, die am 2. Januar 1998 in das Grundbuch eingetragen wurde. Die Mitteilung zur Kaufpreiszahlung machte der Notar unter dem 31. März 1998. 4
- Am 16. April 1998 verstarb der Ehemann der Klägerin unerwartet und wurde von ihr zu 1/2 sowie den erwachsenen Kindern M und A zu je 1/4 beerbt. 5
- Am 30. April 1998 übergaben die Eheleute P das Haus in E an die Klägerin. Im Übergabeprotokoll - in dem auch die Verbrauchsstände für Strom, Wasser und Gas festgehalten sind - erklärte die Klägerin, den vereinbarten Zahlungstermin nicht einhalten zu können und als Verzugszins für die ersten 10 Tage sofort einen Betrag von 1.350 DM zu 6

zahlen. Die Klägerin hatte zwar bereits am 12. Februar 1998 mit ihrem Ehemann das S'er Objekt für 450.000 DM verkauft, die Zahlung wurde aber erst am 15. Mai 1998 fällig. Unter dem 1. Mai 1998 meldeten sich die Klägerin und ihre Tochter beim Einwohnermeldeamt der Gemeinde E an.

Am 7. Mai 1998 ging der Kaufpreis für das S'er Objekt auf dem Bankkonto der Klägerin ein, den sie noch am selben Tage zur Zahlung des Kaufpreises für das E'er Objekt überwies. An Nebenkosten für Grunderwerbsteuer sowie Gerichts- und Notargebühren und Maklervergütung zahlte die Klägerin in 1998 30.610 DM. 7

Am 26. Mai 1998 wurden die Klägerin sowie die aus ihr und den beiden Kindern bestehende Erbengemeinschaft als Eigentümer zu je 1/2 des E'er Objektes in das Grundbuch eingetragen. 8

Der Beklagte lehnte mit Bescheid vom 15. Juni 1999 und Einspruchsentscheidung vom 23. November 1999 die von der Klägerin ab dem Streitjahr beantragte Eigenheimzulage mit der Begründung ab, es sei bereits Objektverbrauch eingetreten. 9

Mit der zu dem Aktenzeichen 7 K 8430/99 erhobenen und vom Senat betreffend das Streitjahr zu dem hiesigen Aktenzeichen abgetrennten Klage begehrt die Klägerin die Eigenheimzulage weiter und trägt - soweit es das Streitjahr betrifft - vor: 10

Nach dem Eigenheimzulagegesetz (EigZulG) könnten Ehegatten im Falle einer Zusammenveranlagung Eigenheimzulage für zwei Objekte geltend machen; in diesem Falle gelte der Miteigentumsanteil nicht als eigenständiges Objekt. Der Tod des Ehemannes führe dazu, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung jeder Miteigentumsanteil als selbständiges Objekt zu betrachten sei und Objektverbrauch eintrete, wenn bereits vorher für ein gemeinsames Objekt eine Förderung gewährt worden sei. Im Streitjahr seien jedoch die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung noch erfüllt gewesen, weil sie, die Klägerin, und ihr Ehemann - unstreitig - zu Beginn des Streitjahres noch zusammengelebt hätten. Daran ändere der Tod des Ehemannes nichts. Der Objektverbrauch könne somit frühestens ab 1999 eintreten. Diese Auffassung werde in der Literatur geteilt. 11

Auf den Umstand, dass der Ehemann selbst nicht mehr Eigentümer geworden sei, komme es wegen § 6 Abs. 2 Satz 2 EigZulG nicht an, wonach ebenfalls allein die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung im allgemeinen maßgeblich seien. Der Gesetzgeber habe bewusst darauf verzichtet, das Bestehen einer Ehe für den Anschaffungszeitpunkt zu fordern. Dieses Ergebnis stehe mit anderen einkommensteuerlichen Vergünstigungen für den überlebenden Ehegatten im Todesjahr des anderen Ehegatten in Einklang. 12

Die Klägerin beantragt, 2.500 DM Eigenheimzulage für das Jahr 1998 anzuerkennen. 13

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 14

Er trägt vor: Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Eigenheimzulage sei es erforderlich, dass die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung vorlägen. Denn § 2 EigZulG begünstige ausdrücklich die Anschaffung einer Wohnung. Bei der Übergabe des Objektes am 30. April 1998 sei der Ehemann der Klägerin bereits verstorben gewesen, so dass nur noch die Klägerin habe Eigentümerin werden können. Daher sei bereits im Streitjahr Objektverbrauch eingetreten. 15

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. 16

Entscheidungsgründe 17

Aufgrund des Einverständnisses der Beteiligten entscheidet der Senat gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) über die Klage ohne mündliche Verhandlung. 18

Die Klage ist - mit dem Ziel der Verurteilung des Beklagten zur Festsetzung der abgelehnten Eigenheimzulage im Wege der Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Fall 2 FGO) - zulässig, aber nicht begründet. 19

Die Ablehnung des Beklagten, wegen der Anschaffung des E'ers Hausgrundstückes durch die Klägerin eine Eigenheimzulage für das Streitjahr festzusetzen, ist im Sinne von § 101 Satz 1 FGO nicht rechtswidrig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Sie hat keinen Anspruch auf Eigenheimzulage, weil dem die Objektbeschränkung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 EigZulG entgegensteht. 20

Nach dieser Vorschrift kann der Anspruchsberechtigte nur für eine Wohnung die Eigenheimzulage in Anspruch nehmen, wobei der Eigenheimzulage die erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG gleichstehen (§ 6 Abs. 3 EigZulG). Die Beschränkung auf ein Objekt ist im Streitfall einschlägig, weil die Klägerin bereits für das Einfamilienhaus in S in den Jahren 1974 bis 1981 die Absetzungen nach § 7b EStG in Anspruch genommen hat. Die Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG, nach der Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 EStG vorliegen, die Eigenheimzulage für insgesamt zwei Objekte in Anspruch nehmen können, ist im Streitfall nicht erfüllt. 21

§ 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG eröffnet der Klägerin die von ihr begehrte Förderung für ein zweites Objekt deshalb nicht, weil der Ehemann der Klägerin im Zeitpunkt der Anschaffung des E-Hauses bereits verstorben war. Der erkennende Senat legt § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG in der Weise aus, dass ein zweites Objekt im Todesjahr eines Ehegatten nur dann gefördert werden kann, wenn die gesetzlichen Erfordernisse - bestehende Ehe sowie die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG - zumindest im Zeitpunkt der Anschaffung noch vorgelegen haben. Diese Auslegung liegt auch dem BMF-Schreiben vom 10. Februar 1998 (IV B 3 - EZ - 1010 - 11/98, BStBl I 1998, 190 [195 f.], Rz. 33 bis 45) sowie den Kommentierungen des § 6 EigZulG (Wacker, Eigenheimzulagegesetz, 3. Auflage 2001, § 6 Rn. 21 ff. und 69 ff.; Hausen/Kohlrust-Schulz, Eigenheimzulage, 2. Auflage 1998, § 6 Rn. 267) zugrunde, ohne dass dort der hier zu entscheidende Streitfall konkret behandelt wird. Für die vorstehende Interpretation des Gesetzes sprechen folgende Argumente: 22

I. Im Text des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG ist nicht ausdrücklich geregelt, in welchem Zeitpunkt die hier interessierenden Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Lediglich für den Fall der gleichzeitigen Förderung von zwei in räumlichen Zusammenhang belegenen Objekten schreibt der zweite Halbsatz der Bestimmung vor, dass es auf den Zeitpunkt der Fertigstellung oder Anschaffung ankomme. Außerhalb dieser Sonderregelung wird es von der herrschenden Meinung als ausreichend angesehen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen erst im Laufe des Förderzeitraumes oder sogar erst danach eintreten (BMF-Schreiben, BStBl I 1998, 190 [196] Tz. 39 und 40 sowie Wacker, § 6 Rn. 67 und 68). Es kann also selbst ein Paar, das ein gemeinsames Objekt zunächst im Rahmen einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nutzt, den dadurch für beide eingetretenen Objektverbrauch mit Wirkung ab dem Jahr ausschließen, in dem es heiratet und sodann die Förderung für ein zweites Objekt in Anspruch nehmen. Denn auch damit wird im Ergebnis Ehegatten 23

zusammen die Wohneigentumsförderung insgesamt zweimal gewährt. Das besagt aber nichts zugunsten der Klägerin.

II. Anspruchsberechtigt im Sinne von § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG können jeweils nur einzelne unbeschränkt Steuerpflichtige sein; ein gemeinsamer Anspruch der Ehegatten ist im EigZulG nicht vorgesehen (Bundesfinanzhof - BFH - BFH-Urteile vom 4. April 2000 IX R 25/98, BStBl II 2000, 652 und vom 6. April 2000 IX R 90/97, BStBl II 2000, 414). Aus dem Text des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG lässt sich ferner ableiten, dass zumindest zu irgendeinem Zeitpunkt zugunsten eines jeden der beiden Ehegatten ein Anspruch auf Eigenheimzulage entstanden sein muss. Daran fehlt es hier. 24

1. Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat keinen Anspruch auf Eigenheimzulage mehr erwerben können. 25

a) Nach § 2 Abs. 1 EigZulG ist - neben der Herstellung - nur die Anschaffung einer Wohnung begünstigt, das Jahr der Anschaffung ist das erste Jahr des Förderzeitraumes gemäß § 3 EigZulG. Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat im Streitjahr keine Wohnung mehr angeschafft. Das Jahr der Anschaffung ist - in entsprechender Anwendung von §§ 9a Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) und 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) - das Jahr, in dem das Wirtschaftsgut geliefert wird, das der Steuerpflichtige zu erwerben beabsichtigt. Lieferung bedeutet wie in § 3 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG), jemandem die Verfügungsmacht über einen Gegenstand zu verschaffen. Das ist bei einem Kaufvertrag über ein Grundstück geschehen, sobald es dem Erwerber entsprechend § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) wirtschaftlich zuzurechnen ist, in der Regel, wenn Besitz, Nutzungen, Lasten und die Gefahr auf ihn übergehen. Der Senat folgt in dieser Frage der Rechtsprechung des BFH (vgl. etwa BFH-Urteile vom 7. November 1991 IV R 43/90, BFHE 166, 329, BStBl II 1992, 398, vom 12. April 2000 X R 69/98, BFH/NV 2000, 1331 und zuletzt vom 27. September 2001 X R 67/00, BFH/NV 2002, 327). 26

Auf den Ehemann der Klägerin sind Besitz, Nutzungen, Lasten und die Gefahr nicht mehr übergegangen, weil er bereits am 16. April 1998 verstorben ist. Im notariellen Vertrag ist als hierfür maßgeblicher Zeitpunkt der 1. Mai 1998, frühestens der Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung vereinbart worden, die die Klägerin erst am 7. Mai 1998 veranlasst hat. Es ändert sich nichts, wenn man annimmt, dass mit der privatschriftlichen Vereinbarung vom 30. April 1998 - die dem Text nach nur die vorzeitige Besitzübergabe einschließlich des Verbrauchs an Strom, Wasser und Gas betraf - die wirtschaftliche Zurechnung insgesamt auf diesen Tag vorverlegt worden ist. 27

b) Der Ehemann der Klägerin hat ferner deshalb keine Eigenheimzulage im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG mehr beanspruchen können, weil der Anspruch nach § 10 EigZulG erst mit Beginn der Nutzung der hergestellten oder angeschafften Wohnung zu eigenen Wohnzwecken entsteht. Die Nutzung des E'ers Hausgrundstückes durch die Klägerin und ihren Ehemann hätte frühestens mit dem Tag der tatsächlichen Übergabe beginnen können, diese ist unstreitig erst nach dem Tode des Ehemannes vollzogen worden. 28

2. Bezogen auf die Person der Klägerin ist § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG tatbestandlich insoweit nicht erfüllt, als sie in dem Zeitpunkt, in dem sie erstmals die vorgenannten allgemeinen Voraussetzungen für einen Anspruch auf Eigenheimzulage erfüllte, nicht mehr Ehegattin sondern Witwe war. Denn mit dem Tode eines Ehegatten wird die auf Lebenszeit geschlossene Ehe aufgelöst (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -). 29

III. Die Annahme einer Beschränkung des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG auf bereits vollendete Anschaffungen stimmt ferner mit der Sondervorschrift in § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG überein.

1. Danach kann ein Ehegatte, der zu seinem eigenen Miteigentumsanteil an einer Wohnung den Miteigentumsanteil seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten infolge Erbfalls hinzu erwirbt, den auf den ererbten Anteil entfallenden Fördergrundbetrag weiter in der bisherigen Höhe in Anspruch nehmen. Diese Norm ist im Streitfall nicht unmittelbar anwendbar, weil für den verstorbenen Ehemann kein vererbbarer Miteigentumsanteil mehr begründet worden ist, da er in dem für den Eigentumserwerb maßgeblichen Zeitpunkt der Grundbucheintragung (§ 873 Abs. 1 BGB) - am 26. Mai 1998 - bereits verstorben war. Die Klägerin hat von ihrem Ehemann lediglich in Erbengemeinschaft mit ihren Kindern (§§ 1922 Abs. 1, 2032 BGB) dessen Anwartschaftsrecht auf einen hälftigen Miteigentumsanteil erworben, das durch die am 19. Dezember 1997 erklärte Auflassung und am 2. Januar 1998 erfolgte Eintragung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch noch zu Lebzeiten des Ehemannes entstanden ist (vgl. Bundesgerichtshof - BGH -, Beschluss vom 1. Dezember 1988 V ZB 10/88, BGHZ 106, 108; Bassenge in Palandt, BGB, 51. Auflage, § 925 Rn. 19). Selbst wenn man aber § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG auf den Erwerb eines Anwartschaftsrechts entsprechend anwenden wollte, würde dies der Klägerin im Streitfall nicht weiterhelfen, weil es jedenfalls wie ausgeführt keine in der Person ihres verstorbenen Ehegatten entstandene Förderung gibt, die die Klägerin "weiter in der bisherigen Höhe in Anspruch nehmen" könnte. Die Vorschrift greift nur bei der Übertragung einer Förderung, die ansonsten verloren ginge (so jüngst BFH-Urteil vom 20. März 2002 X R 9/00, BStBl II 2002, 415 zur Parallelnorm in § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG).

2. Aus § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG lässt sich weiter der Umkehrschluss ziehen, dass es außer unter den dort genannten Voraussetzungen in Todesfällen bei der Eigenheimzulage besondere Regelungen für den überlebenden Ehegatten gerade nicht gibt (so zuletzt der BFH-Beschluss vom 20. März 2002 IX B 160/01, BFH/NV 2002, 903). Deshalb spielen die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für verwitwete Steuerpflichtige - auf die die Klägerin hinweist - im Streitfall keine Rolle.

IV. Die von der Klägerin sinngemäß vertretene Auslegung des § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG, wonach es für die Förderung eines zweiten Objektes ausreiche müsse, dass zumindest bei Abschluss des notariellen Vertrages unbeschränkt steuerpflichtige und nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten vorhanden seien, steht schließlich nicht im Einklang mit dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift.

1. § 6 Abs. 1 Satz 2 EigZulG bezweckt eine besondere Wohneigentumsförderung gerade für Ehegatten. Diese sollen die Förderung für insgesamt zwei angeschaffte oder hergestellte Objekte erhalten und zwar wie ausgeführt selbst dann, wenn die Ehe erst nach dem Erwerb des Objektes geschlossen wird beziehungsweise die Voraussetzungen des § 26 EStG erst danach eintreten. Eine vergleichbare Begünstigung war bereits in § 10e Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 EStG sowie in § 7b Abs. 5 Satz 2 und Abs. 6 Satz 2 EStG enthalten. Soweit Ehegatten dabei - jedenfalls bei zwei in Miteigentum stehenden Objekten - besser gestellt werden als die Partner von nichtehelichen Lebensgemeinschaften, lässt sich dies durch Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG) rechtfertigen, wonach die Ehe unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung steht.

Dieser besondere Förderungszweck entfällt jedoch dann, wenn die Ehe durch den Tod eines Ehegatten aufgelöst wird. Stirbt der Ehegatte zudem wie hier noch vor der Anschaffung kommt ihm - anders im Falle der erwähnten Spezialregelung des § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG - die Nutzung der Wohnung in keiner Weise mehr selbst zugute. Es ist in der Rechtsprechung

des Bundesverfassungsgerichtes (BVerfG-Beschluss vom 26. Februar 1993 2 BvR 164/92, HFR 1993, 408) anerkannt, dass mit dem Ende der eine Begünstigung rechtfertigenden Ehe auch die Begünstigung selbst entfallen kann, weil der Schutzbereich des Art. 6 GG dann nicht mehr berührt ist.

2. Dem Senat ist bewusst, dass Ehegatten bei ihrer Entscheidung zum Kauf eines zu Wohnzwecken gedachten Einfamilienhauses in der Regel berücksichtigen, welche steuerliche Förderung sie dafür erhalten können. Diese kann im Einzelfall so gewichtig sein, dass die sie den Kauf ohne Förderung nicht finanzieren können. Da zudem der Tod des Käufers eines Miteigentumsanteils nach geltendem Vertragsrechts nichts an einer zu Lebzeiten rechtswirksam begründeten Verpflichtung zur Abnahme und Bezahlung ändert (§§ 433 Abs. 1 Satz 1, 1967 BGB), kann die fehlende Förderung sogar dazu führen, dass das gekaufte Objekt wieder verkauft werden muss. Ist außerdem das bisher zu Wohnzwecken genutzte Objekt wie im Streitfall bereits rechtswirksam verkauft, kann ein Ehegatte in eine erhebliche wirtschaftliche Notlage geraten, wenn der andere wie im Streitfall unerwartet verstirbt. Dies zwingt jedoch trotzdem nicht zu einer über den gesetzlichen Zweck hinausgehenden Förderung. Ein vorsichtiger Käufer würde nämlich von Anfang an versucht haben, die Finanzierung des Kaufpreises so gestalten, dass sie notfalls ohne die steuerliche Förderung durchgeführt werden kann, wenn diese von ungewissen Umständen abhängt. Wäre dies nicht möglich gewesen, würde er im Zweifel auf den Kauf zu verzichtet und so das Risiko vermieden haben. 36

3. Zieht der überlebende Ehegatte letztlich in das gekaufte Objekt ein, könnte durch die Eigenheimzulage jedenfalls nur noch er als Einzelperson begünstigt werden. In diesem Fall besteht ein Zusammenhang mit der früheren Ehe nicht mehr. Sofern der überlebende Ehegatte trotz eines anderweitig eingetretenen Objektverbrauches nochmals eine Förderung erhielte, würde er ohne Grund besser gestellt als ein lediger Steuerpflichtiger, der keine Eigenheimzulage mehr bekäme (vgl. ebenso BFH-Beschluss vom 20. März 2002 IX B 160/01, BFH/NV 2002, 903). Allein die bei Abschluss des Kaufvertrages noch bestehende Ehe bildet keinen ausreichenden Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung der beiden Sachverhalte. Die etwaige Existenz von Kindern kann in diesem Zusammenhang nicht angeführt werden, da solche nicht nur bei verwitweten sondern auch bei ledigen Steuerpflichtigen vorhanden sein können. 37

4. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen hält es der Senat selbst im Rahmen einer verfassungskonformen Gesetzesauslegung nicht für geboten, einen verwitweten Steuerpflichtigen über die Regelung in § 6 Abs. 2 Satz 3 EigZulG hinaus so zu stellen, wie wenn er noch verheiratet wäre. Eine derartige Regelung wäre im übrigen praktisch kaum noch von einer abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO zu unterscheiden, die bei der Eigenheimzulage nach der ausdrücklichen Anordnung in § 15 Abs. 1 Satz 2 EigZulG nicht vorgesehen ist. 38

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 39

Gründe für eine Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO sind nicht erkennbar. Die aufgeworfene Rechtsfrage lässt sich ohne weiteres aus dem Gesetz selbst beantworten. 40
